

# 地方自治体における 行政評価の目的とその内容 —財務会計と管理会計の視点から—

掛 谷 純 子

## 要 旨

会計は、財務会計と管理会計に分類される。財務会計は、外部の利害関係者に情報提供を行うものであり、管理会計は、マネジメント・コントロールのため内部の経営者に情報提供を行うものである。

地方自治体で行われている行政評価も、その目的は財務会計（説明責任）と管理会計（マネジメント・コントロール）の両方にあると考えられる。

しかし、行政評価の目的に応じて収集すべき情報や分析方法が異なると考えられることから、財務会計と管理会計にどのような違いがあるのかを明確にしたうえで、行政評価のしくみとの関係を整理している。

行政評価の設計や見直しを行う場合、このように会計の視点を導入することが、その具体的な手法を検討するためのよりどころになると考える。

キーワード：財務会計、管理会計、行政評価、地方自治体

## 第1章 はじめに

地方財政悪化や財政構造改革の必要性、地方分権化、住民志向の重要性などを背景として、地方自治体において公会計改革や行政評価の導入がすすめられてきた。

公会計については、総務省から「公会計の整備推進について」（平成19年10月17日自治財政局長通知）が示され、地方自治体で財務書類の作成がすすめられている<sup>1)</sup>。また、行政評価については、すでに6割近い地方自治体で導入されている<sup>2)</sup>。総務省（2011）によれば、行政評価の成果として、「成果の観点で施策や事業を検討」、「事務事業の廃止や予算削減」を挙げている自治体が多くなっており、一定の成果があったといえるだろう。しかしその一方で、「評

1) 小西（2012）、93－94頁。

2) 総務省（2014）。なお、総務省における調査は平成22年度まで毎年行われてきたが、平成25年度に調査項目が大幅に変更された。そのため本稿では、平成25年度も同一の調査項目となっているものについては平成25年度の調査結果も含めて記載しているが、調査項目が変更されたものについては、平成22年度の調査結果もしくは平成25年度の調査結果により分析を行っている。

価指標の設定」など課題も多くなっている<sup>3)</sup>。

会計は財務会計と管理会計に分類されるが、公会計改革が主に財務会計の取り組みであることはよく理解されている<sup>4)</sup>。その一方で、行政評価について松尾（2009）が「行政評価の機能をつきつめていけば、アカウンタビリティを中心とした『行政評価会計』と、内部のマネジメントの有効性を高めるための『行政管理会計』としての役割が求められるべきである<sup>5)</sup>」と述べているように、財務会計、管理会計の両方がその機能として捉えられているといえる。しかし、そもそも財務会計と管理会計では、情報の利用者や収集すべき情報が異なり、それに応じて行政評価の内容も異なってくるはずである。

すなわち、行政評価の目的をどのように捉えるかによって、行政評価のしくみ自体も変わってくると考えられることから、本稿では、会計の視点から行政評価の目的と取り組むべき内容について整理、検討していきたい。

## 第2章 行政評価について

### 第1節 行政評価の定義と導入状況

行政評価にはさまざまな定義が存在している。ここでは、総務省による定義を見ておきたい。総務省によれば、行政評価とは「政策、施策、事務事業について、事前、事中、事後を問わず、一定の基準、指標をもって、妥当性、達成度や成果を判定するもの」である<sup>6)</sup>。

行政評価の導入は法令等により強制されているわけではないが、表1のとおり、平成25年10月1日現在、都道府県・市区町村において1,060団体（59.3%）が行政評価を導入しており、これまで着実に増加してきている。なお、都道府県では100%、政令指定都市では95.0%、中核市では97.6%の団体が導入しているなど、規模の大きな地方自治体には、ほぼ導入されているといえる。

表1 行政評価導入団体数および導入率の推移

	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H25
全団体数 (都道府県・市区町村)	3,169	2,122	1,887	1,870	1,857	1,843	1,797	1,789
導入団体数	573	599	641	764	846	932	977	1,060
都道府県	46	46	45	46	47	46	46	47
政令指定都市	13	14	15	17	17	18	18	19
市区町村	514	539	581	701	782	868	913	994
導入率	18.1%	28.2%	34.0%	40.9%	45.6%	50.6%	54.4%	59.3%

（出所：総務省（2011）および総務省（2014））

3) 総務省（2011）によれば、「個別の事務事業の有効性が向上」、「個別の事務事業の効率性が向上」と回答した地方自治体は、いずれも5割に満たない状況である。

4) 小西（2012）他。

5) 松尾（2009）、321頁。

6) 総務省（2014）。

第2節 行政評価の分類

行政評価の対象によって分類した場合、行政活動の上位レベルを対象として行われる評価手法を政策評価<sup>7)</sup>、行政活動の基本的単位である事務事業を対象として実施されるものを事務事業評価、政策と事務事業の中間に位置する施策を対象とするものを施策評価とよんでいる<sup>8)</sup>。政策は、「大局的な見地から、市町村がめざすべき方向や目的を示すものであり、概ね基本構想の大きな柱に相当するもの」、施策は「『政策』という上位目的を達成するための個々の方策。ある政策は複数の施策によって構成・組織され、その各施策が達成されることにより政策が達成されるという必然的な関係が認められるもの」、事務事業とは「施策目的を達成するための具体的な手段。いわゆる予算事業に止まらず、行政が関与しているもの（カネ、人などの行政コストを投入しているもの）、仕事のための仕事（内部管理的な庶務等）も含まれる」とされる<sup>9)</sup>。

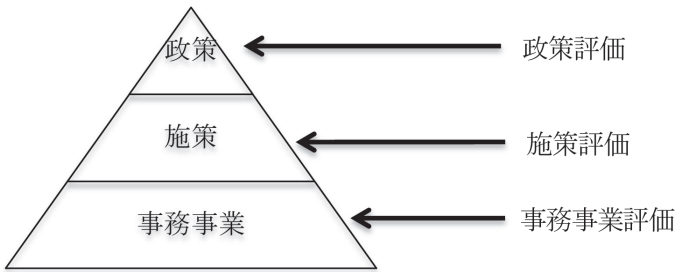


図1 政策、施策、事務事業

行政評価の対象について見てみると、表2のとおり、事務事業を対象とする地方自治体が多くなっており、導入団体数977団体のうち97.0%の地方自治体が対象としている。その一方で、政策を対象とする地方自治体は13.1%にとどまっている<sup>10)</sup>。

表2 行政評価の対象

	都道府県		政令指定都市		中核市		特例市		市 区		町 村	
	団体数	構成比(%)	団体数	構成比(%)	団体数	構成比(%)	団体数	構成比(%)	団体数	構成比(%)	団体数	構成比(%)
政策	21	45.7	6	33.3	6	15.8	7	17.1	65	11.7	23	8.2
施策	41	89.1	11	61.1	24	63.2	23	56.1	260	46.9	86	30.7
事務事業	41	89.1	17	94.4	37	97.4	38	92.7	539	97.3	276	98.6
事務事業のすべて	13	28.3	9	50.0	17	44.7	19	46.3	255	46.0	126	45.0
公営企業会計を含む	6	13.0	4	22.2	11	28.9	14	34.1	176	31.8	81	28.9
事務事業の一部	28	60.9	8	44.4	20	52.6	19	46.3	284	51.3	150	53.6
公営企業会計を含む	8	17.4	6	33.3	14	36.8	10	24.4	184	33.2	101	36.1

(出所：総務省 (2011))

7) 政策評価を行政評価とほぼ同義の幅広い意味で使われることも多い（島田・三菱総合研究所（1999）、53頁）。  
8) 島田・三菱総合研究所（1999）、53頁。  
9) 松尾（2009）、15－16頁。  
10) 総務省（2011）。

行政評価は、評価がいかなるタイミングで行われるかにより、事前評価、中間評価、事後評価に分けられる。たとえば、ある事業等を実施する前にその事業を実施すべきかどうか、あるいはどのような手法で実施すべきかについての決定ないしは選択のために行われるものが事前評価、事業等の進行中にその進捗状況を追跡したり、コストや効率性をチェックしたりするために行われるものが中間評価、事業等の終了後に、その結果や成果を中心として評価が行われるものが事後評価である<sup>11)</sup>。

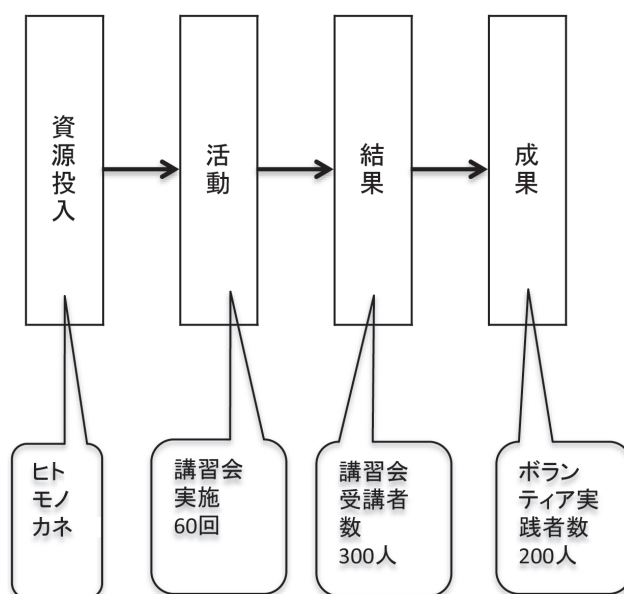
### 第3節 行政評価の内容

次に、行政評価の具体的な内容を、最も導入率の高い事務事業について見ていくこととする<sup>12)</sup>。

たとえば、評価対象を「介護ボランティア養成講習会開催事業」を例にとれば、その目的と対象を明確にすることが必要となる。目的としては「介護ボランティアを増やし、実践してもらう」などが考えられるであろう。また、対象は「介護ボランティアに関心を持つ市民」としよう。

当該事務事業を行うために、さまざまな資源が投入される。具体的には、事業費3百万円、投入人員1人（もしくは、投入人件費5百万円）などである。

資源の投入により、介護ボランティア講習会の開催という活動が実施される。講習会を60回実施した結果、300人の市民が受講し、さらに、そのうち200人が介護ボランティアの実践を行ったとしよう（図2参照）。



（出所：稲沢（2012）、20～23頁を参考に筆者作成）

図2 介護ボランティア講習会開催事業の例

11) 島田・三菱総合研究所（1999）、54～55頁。

12) 稲沢（2012）、20～23頁を参考に、筆者が加筆、修正を行っている。

行政評価においては、どれだけの資源を投入し、どれだけの成果が表れたかを対比させることとなるが、ここで、よく使用されているインプット、アウトプット、アウトカムという用語について整理しておきたい。図2の資源投入がインプットであると考えられるが、行政活動の成果とアウトプット、アウトカムの関係は多様であり、研究者によりさまざまな定義がある。図2の例によれば、講習会実施60回（活動指標）、講習会受講者数300人（結果指標）、ボランティア実践者数200人（成果指標）はいずれも当該事業を実施したことの成果と考えられる。しかし、松尾（2009）の「行政活動の成果は少なくとも2つのレベル、すなわち、サービスを提供したというレベルと、それによって行政目的が達成されたというレベルは区別される必要がある」<sup>13)</sup>との考え方に従い、本稿においては、活動に関する指標（サービスを提供したというレベル）をアウトプット指標、成果に関する指標（行政目的が達成されたというレベル）をアウトカム指標と定義づけることとする。したがって、活動指標（講習会実施60回）はアウトプット指標、成果指標（ボランティア実践者数200人）はアウトカム指標に分類できるであろう。ただし、結果指標（講習会受講者数300人）については、事務事業の目的をどのように捉えるかによっていずれにもなり得ると考えられる。

### 第3章 行政評価と会計

#### 第1節 行政評価と会計の関係

前章では行政評価の概要を見てきた。次に、行政評価について、会計の観点から検討していきたい。

会計とは、ある特定の経済主体の経済活動を、貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を報告書にまとめて利害関係者に伝達するためのシステムである<sup>14)</sup>。なお、企業会計の前提条件として、貨幣的測定の公準があり、各種の財貨の測定尺度として貨幣額を用いることによってはじめ、企業活動の統一的な測定と報告が可能になるとされる<sup>15)</sup>。ここで、「ある特定の経済主体の経済活動」とは、当該経済主体にどれだけの資源を投入し、そこからどれだけの成果を生み出したかということである。企業会計の場合には、資源の投入＝費用、成果＝収益であり、一会計期間の企業の活動成果である収益と、それを得るための犠牲分たる費用との差額を利益とする考え方を基本とする<sup>16)</sup>。すなわち、収益および費用を貨幣的価値で測定し、その差額である利益も貨幣的価値で測定され、その成果は貨幣的価値で測定することが可能である<sup>17)</sup>。

13) 松尾（2009）、71頁。

14) 桜井（2014）、1頁、下線筆者。

15) 桜井（2014）、58頁。

16) 収益費用アプローチを前提としている。

17) 企業会計においても、BSC（バランスト・スコアカード）など管理会計の分野では貨幣的に測定されるものの以外も対象となっている。



一方、会計が対象とする組織は企業にとどまらず、政府、地方自治体、非営利法人なども含まれる。例えば、地方自治体の場合、地方自治法第2条第14項において「地方公共団体は、その事務を処理するに当っては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない」と定められている。すなわち、どれだけの資源を投入し、そこからどれだけの成果を生み出したかを検討しなければならないのは企業会計と同様である。しかし、地方自治体の場合、経費は企業と同様に貨幣的価値で測定できるが、活動成果は貨幣的価値で測定できないといえない。

そこで、本稿では会計の対象を貨幣的価値で測定できるものに限定することなく、その定義を広く解することとする。このように会計を広く定義すれば、どれだけの資源を投入し、そこからどれだけの成果を生み出したかを測定する行政評価も会計の範囲に含まれると考えられる。



図3 行政評価と会計の関係

次に、企業会計は、会計情報の利用者が外部の利害関係者か内部の経営管理者により、財務会計と管理会計に区分される。この分類について、組織外部の利害関係者を住民、組織内部の利害関係者を、長をはじめとする地方自治体職員と捉え、地方自治体の会計に当てはめた場合、行政評価を財務会計と考えるべきであろうか、それとも管理会計と考えるべきであろうか。

そこで、企業会計における財務会計と管理会計の相違点を明確にしたうえで、行政評価について検討していきたい。

## 第2節 財務会計と管理会計

財務会計とは、企業外部の利害関係者（株主、債権者など）に経済的情報を提供する会計である<sup>18)</sup>。財務会計の機能は、利害調整機能と情報提供機能に分けられる。利害調整機能とは、企業をめぐる主要な利害関係者である経営者・株主・債権者の間で潜在的に存在する相互不信や利害対立関係を解消、調整する機能である。また、情報提供機能とは、投資者に対して、証券投資の意思決定に役立つ情報を提供して彼らを保護することにより、証券市場がその機能を

18) 岡本他（2008）、4頁、下線筆者。

円滑に遂行できるようにするという役割である<sup>19)</sup>。すなわち、受託責任の解除を含め、外部の利害関係者に情報提供を行うことを目的とするのが財務会計である。

一方、管理会計とは、企業内部の経営管理者に経済的情報を提供する会計である<sup>20)</sup>。管理会計の目的は、「経営戦略を策定し、経営上の意思決定、マネジメント・コントロール（中略）を通じて経営者を支援」することにある<sup>21)</sup>。すなわち、内部管理者のために、企業のマネジメント全般をコントロールすることを目的とするのが管理会計である。

岡本他（2008）によれば、財務会計情報と管理会計情報との差異は表3のとおりである。

表3 財務会計情報と管理会計情報との差異

比較項目	財務会計情報	管理会計情報
(1)情報利用者	企業外部の利害関係者	企業内部の経営管理者
(2)主要会計機能	利益の配分 利害関係者間の利害調整	利益の獲得 経営管理用具
(3)会計の性質	法的、制度的会計	私的会計
(4)会計情報の価値判断基準	一般に認められた会計原則や会社法、税法に違反しないか	経営管理に役立つか
(5)会計情報の測定尺度	貨幣的測定	貨幣的測定のみならず、物量的測定も重要
(6)情報利用目的の一般性と個別性	情報利用者が不特定多数のため、提供する情報は誰もが必要とする一般目的の情報（収益性、安全性などに関する情報）	情報利用者が特定少数の内部の経営者であるため、提供する情報は、一般目的のほか、特定目的の情報提供が可能
(7)会計情報の時間的差異	利益配分のため、客観性、検証可能性を重視し、主として過去情報を扱う	利益獲得のため、とりわけ意思決定や計画のため、未来情報を重視する
(8)会計情報のカバーする範囲	企業外部者にとっては、その企業にかんする全体情報があれば充分	経営者にとっては、その企業の全体情報のほか、経営改善のため、部分情報が不可欠

（出所：岡本他（2008）、6頁）

### 第3節 会計の分類からの整理

第2節で財務会計と管理会計の違いを見てきたが、これを地方自治体に当てはめてみれば、住民に対する説明責任<sup>22)</sup>に資するのが財務会計の分野、管理者のマネジメント・コントロールを行うのが管理会計の分野であるといえる。

前述したとおり、財務会計は外部の利害関係者に情報提供を行うものであるから、外部の利

19) 桜井（2014）、6－9頁。

20) 岡本他（2008）、4頁、下線筆者。

21) 桜井（2012）、149頁。

22) 説明責任について、アカウンタビリティという言葉が用いられる場合がある。しかし、筆者はアカウンタビリティを会計責任すなわち、受託責任と解していることから、本稿では、利害調整機能と情報提供機能の両方を含む説明責任という文言を使用している。この点については、山本（2013）に詳しい。

害関係者が理解しやすい情報とする必要がある。また、外部の利害関係者は複数の経済主体の情報を比較することも考えられることから、比較可能性が担保されるよう統一的な基準が必要となる。企業会計において、さまざまな基準等が存在するのはこのためである。すなわち、行政評価を住民に対する説明責任を果たすツールと捉えた場合には、住民への説明責任の観点から、「住民にとってわかりやすい」ことが必要である。

一方、管理会計は、内部管理者向けの会計、すなわち自己チェックのための会計である。したがって、あくまでも自己チェックのためであるから、経営者が自由に設計できることが特徴である。また、管理会計においては、組織の業績評価を行う場合、用いる情報やデータが、当該組織にとってコントロールできるものかどうかを考慮しなければならない。すなわち、行政評価をマネジメント・コントロールのためのツールと捉えた場合には、管理可能性を考慮すべきであり、責任と組織を一致させる必要がある。

次に、総務省調査結果および先行研究から、行政評価を説明責任の手法と捉えているか、マネジメント・コントロールの手法と捉えているかを検討していく。

## 第4章 行政評価の目的と行政評価のしくみとの関係

### 第1節 行政評価の目的

最新の総務省調査結果により行政評価を導入したねらいを見てみると、表4のとおり「行政運営の効率化」、「行政活動の成果向上」が上位を占めている。これらは、マネジメント・コントロールを目的としているものであるが、その一方で説明責任目的である「アカウンタビリティ」については、都道府県では85.1%、政令指定都市では100%の地方自治体がそれを目的としていると回答している。このことから、中小規模の団体においては主にマネジメント・コントロールを目的にしているのに対し、規模の大きい団体においては、説明責任を果たすという目的と、マネジメント・コントロール目的の両方が想定されていることがわかる。

表4 行政評価を導入したねらい

(単位：%)

	都道府県	指定都市	市区町村	合 計
行政運営の効率化	87.2	84.2	93.4	92.9
行政活動の成果向上	97.9	84.2	81.3	82.7
予算圧縮・財政再建	38.3	47.4	55.0	54.2
企画立案過程の改善	59.6	47.4	37.9	39.1
PDCAサイクルの確立	89.4	89.5	75.7	76.5
顧客志向への転換	31.9	26.3	23.9	24.3
住民サービスの向上	48.9	73.7	67.0	66.3
アカウンタビリティ	85.1	100.0	66.4	67.8
職員の意識改革	66.0	78.9	82.0	81.2

※行政評価を導入している団体を対象、複数回答あり。

(出所：総務省(2014))



次に、先行研究における行政評価の定義から、行政評価の目的をどのように捉えているかを見ていきたい。行政評価に関する代表的な文献から行政評価の定義と考えられるものを抜粋したものが表5である。

表5 先行研究における行政評価の定義

上山 (1998)、i 頁	行政に数値による目標管理の考え方を導入し、民間企業の改革ノウハウを行政にも導入しようとする手法
高寄 (1999)、3 頁	行政活動の効果を“数値化”していく評価システム
島田・三菱総合研究所 (1999)、1 - 2 頁	行政機関が主体となって、ある統一された目的や視点のもとに行政活動の評価し、その成果を行政運営の改善につなげていくこと、さらにそれを制度化して、行政活動の中にシステムとして組み込んで実施すること
松尾 (2009)、22 頁	事務事業や施策、政策ごとに目的や目標、取組み結果をワークシートに記入し、部局内で、あるいは全庁的に評価するという形式的な（組織内において制度的な）評価手続をもつとともに、評価を通じて予算編成などの経営管理に役立つ情報を実質的に（機能的に）提供する仕組み
稲沢 (2012)、10 頁	非財務指標も加えた説明責任の果たし方を体系化し、さらに、それを行政経営の手法に展開しようとしたもの

上山 (1998)、島田・三菱総合研究所 (1999)、松尾 (2009) の定義には、「目標管理の考え方」、「行政運営の改善」、「経営管理」などの文言が含まれており、マネジメント・コントロールの手法として捉えているものと考えられる。一方、稲沢 (2012) は「説明責任の果たし方を体系化」したものとして、説明責任の手法と捉えているようである。

次に、行政評価の目的として、行政活動の改善、アカウンタビリティの確保、知識・情報の獲得、政治的・戦略的動機などが一般的なものとして列挙されている<sup>23)</sup>。

また、松尾 (2009) は実態調査によって、「行政評価の導入目的としては、業務改善や予算編成、計画の進行管理といった目的が重視されている一方で、これらの目的と同様、あるいはそれ以上に、住民に対する説明責任や職員の意識改革が重視されている。つまり、意思決定のしくみとしてだけでなく、行政評価情報を公表すること自体が自治体にとっては重要であり、また、意識改革といった組織風土改革に関連した期待もあることがわかった」としている<sup>24)</sup>。

このように、行政評価の目的については、説明責任を果たすという目的と、マネジメント・コントロール目的の両方が想定されているようである。

島田・三菱総合研究所 (1999) はこの点について、「導入目的を見ると、総合計画の進行管理、予算の査定、事務事業執行の効率化など幅広い視点で導入が検討されている。が、これは逆にいえば導入目的が絞りきれないと解釈することもできる」<sup>25)</sup>と指摘する。

ここで、行政評価が公表されていることが、行政評価の目的を説明責任と捉えているとはい

23) 島田・三菱総合研究所 (1999)、43頁。

24) 松尾 (2009)、286頁。

25) 島田・三菱総合研究所 (1999)、7 頁。

えないことに注意が必要である。松尾（2009）は、「住民に対する行政評価情報の提供は、少なくとも2つの目的について考えることができる。1つは「行政管理情報の提供」であり、もう1つは「アカウンタビリティの履行」である」<sup>26)</sup>としている。すなわち、「公表＝説明責任」と捉えているわけではなく、マネジメント・コントロールの一環として公表していることも考えられるのである。

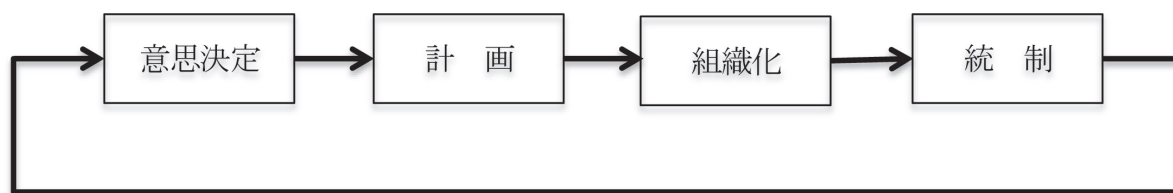
## 第2節 行政評価の目的と行政評価のしくみ

行政評価の目的を住民に対する説明責任と捉えた場合と、マネジメント・コントロールと捉えた場合とで、行政評価のしくみにどのような違いが表れるかを見ていきたい。

はじめに、行政評価を事前評価と中間・事後評価に分類した場合について検討していく。

岡本他（2008）によれば、経営者の経営管理過程は図3のように表される。これを地方自治体に当てはめてみると、事前評価は意思決定の段階で実施されるもの、中間評価、事後評価は統制の段階で実施されるものと考えられる。

なお、中間評価は、すでに実施されている施策や事業について、その実施の状況や途中段階での達成度を評価するものであり<sup>27)</sup>、評価の視点自体は事後評価と変わるところはない。



（出所：岡本他（2008）、8頁）

図4 経営者の経営管理過程

事前評価は、ある事業等を実施する前にその事業を実施すべきかどうか、あるいはどのような手法で実施すべきかについての決定ないしは選択のために行われるものである。すなわち、企業会計における「設備投資の意思決定」等に該当し、管理会計の手法といえるだろう。仮に事前評価を説明責任のために公表しているとしても、「なぜそのような意思決定を行ったか」を公表しているものと考えられ、第一義的にはマネジメント・コントロールの手法と捉えるのが妥当である。

統制の段階で行われる中間・事後評価については、上記の経営管理過程に照らして考えればマネジメント・コントロール目的と捉えられる。その一方で、事業等を実施した結果を「外部」の利害関係者に提供するという点で考えれば、説明責任目的としても捉えることができる。

26) 松尾（2009）、312頁。

27) 同上、181頁。

そこで、目的の捉え方と中間・事後評価の取組み内容について整理していくこととする。

まず、目的をどのように捉えるかによって、評価の対象に影響があると考えられる。これについて、行政評価を「住民に対する説明責任を果たすツール」と捉えた場合、「住民にとってわかりやすい」単位とすべきであろう。住民の視点に立てば、福祉、防災など、比較的大きな単位で評価したほうが理解しやすいと考えられる。すなわち、政策や施策など、より上位レベルを対象とすべきであろう。一方、行政評価を「マネジメント・コントロールのためのツール」と捉えた場合には、組織や予算との整合性を図る必要があるため、下位レベル、さらには、より小さな括りで評価することが必要になるであろう。これは、部署を超えて評価単位を設定した場合、責任の所在が曖昧になってしまうからである。

次に、行政評価において「目標とする指標」<sup>28)</sup>にどのような影響があるかを検討していきたい。行政評価を「住民に対する説明責任を果たすツール」と捉えた場合、住民にとっては最終的なレベルでの成果が重要であり、「目標とする指標」はアウトカム指標になるであろう。しかし、中井（2005）も指摘するとおり、介護などの社会福祉サービス、学校教育サービス、医療サービスなど、サービスの質的な評価が求められる分野では、評価方法そのものが困難である<sup>29)</sup>。

また、説明責任という点では、指標設定の際、他の地方自治体との比較可能性を担保することも求められる可能性があるだろう<sup>30)</sup>。これについては、例えばベンチマーク方式などの採用が考えられるが、高寄（1999）は、「指標が当該自治体の構造的要因による数値か、自治体・市民の行動選好性の結果による数値か、この要因分析を十分にしなければ行政指標として使用はできないであろう」<sup>31)</sup>と指摘する。

行政評価を「マネジメント・コントロールのためのツール」と捉えた場合にも、「目標とする指標」はアウトカム指標とすべきであろう。しかし、松尾（2009）も指摘するとおり、アウトカム指標が社会的指標（平均余命、交通事故件数、水質・大気などの環境指標など）に近づけば、客観的な測定指標は存在するが、業績評価においてインプットやアウトプットとの因果関係を見出すことが難しくなる<sup>32)</sup>。そこで、当該事務事業の実施責任者が管理可能な指標を「目標とする指標」として設定すべきであり、場合によってはアウトプット指標とすることも考えられるであろう。しかし、ここで注意しなければならないのは、管理可能性を考慮して評価を行うという観点から、アウトプット指標で「代替」しているという点である。「目標とする指標」として、仮にアウトプット指標を用いたとしても、最終的なアウトカム指標を意識すべきであることは明確である。そのため、参考指標として、アウトカム指標を評価シートに記

28) 一般的には成果指標とされるものであるが、行政評価の目的に応じて、成果をどのように捉えるべきかが変わることから、本稿では「目標とする指標」として整理している。

29) 中井（2005）、184頁。

30) 福井市など、「自治体ベンチマークシステム」を導入し、成果指標を他自治体と比較することにより現状・課題を明らかにする取組みを実施している地方自治体もある（総務省（2007）、37頁）。

31) 高寄（1999）、42頁。

32) 松尾（2009）、72頁。

載しておくことも有用だと考える。

以上のことから、行政評価の目的と評価対象、目標とする指標との関係を図示すると図5のとおりとなる。しかし、これは絶対的な基準ではなく、あくまでもこのような傾向がある、と筆者が考えているものである。

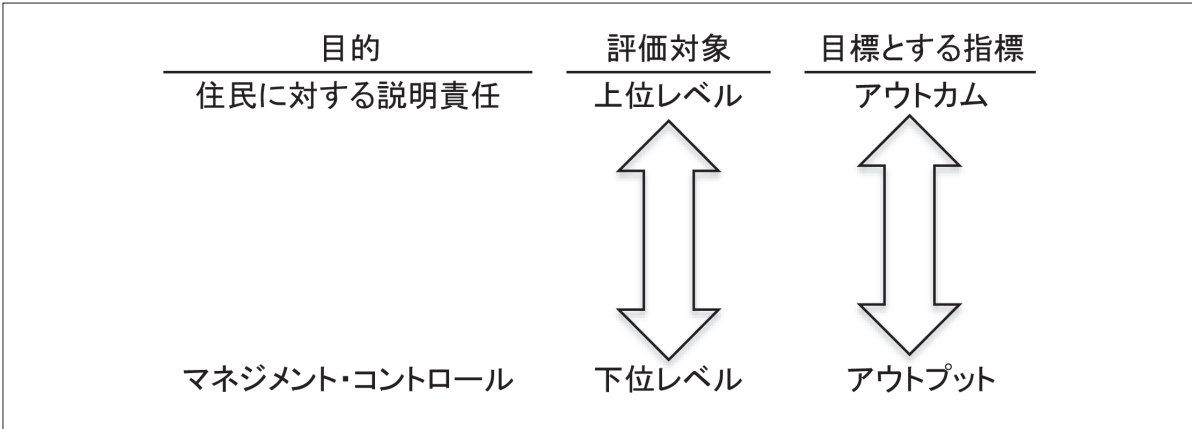


図5 行政評価の目的と評価対象、成果指標

## 第5章 まとめ

総務省調査結果および先行研究から、行政評価の導入目的として、説明責任、マネジメント・コントロールの両方を考えていることが明らかになった。

しかし、行政評価を説明責任の手法と捉える場合と、マネジメント・コントロールの手法と捉える場合とで、評価対象の大きさや目標とする指標の設定に影響があるはずである。説明責任の手法と捉えた場合には、住民のわかりやすさの観点から、評価対象は大きくなりやすく、「目標とする指標」はアウトカム指標に近づくであろう。一方、マネジメント・コントロールの手法と捉えた場合には、管理可能性の観点から、評価対象は小さくなりやすく、「目標とする指標」はアウトプット指標に近づく可能性がある。なお、同一の自治体における行政評価であっても、各段階（政策評価、施策評価、事務事業評価）に応じてその目的が異なる可能性があり、それぞれの目的に応じて評価対象を定め、目標とする指標を設定すべきであろう。

もっとも、マネジメント・コントロールの手法と捉えたからといって、住民に対して情報公開を行う必要がないと考えているわけではない。情報公開を行うことにより、住民とのコミュニケーションが図られ、ひいてはマネジメント・コントロールにつながるのである。また、情報公開に耐え得るような根拠のある評価を行うことで、真の意味でのマネジメント・コントロールが可能になるであろう。

このように、行政評価の設計や見直しにあたり、会計の視点を導入することが、その具体的



な手法を考えるよりどころになると考える。

なお、山谷（2006）は、評価とその目的について以下のとおり述べている。

「評価」とはきわめて単純に言えば、情報を集め、分析・比較して加工することを言う。ただし、どのような情報を集めるのか、数字のデータを集めるのか、ドキュメンタリー報告書か、また集めた情報・データ・資料をどのような手法を使って分析するのかということは、その評価の目的によって変わってくる<sup>33)</sup>。

すなわち、行政評価においては、その導入目的が説明責任にあるのか、マネジメント・コントロールにあるのかによって、収集すべき情報は何か、またどのような手法で分析するのが異なってくるということである。これについては、今後の研究課題としていきたい。

また、インプット、すなわち資源の投入量については、行政評価の目的に応じて評価対象が定まれば、必然的に集計すべきコストの範囲は定まると考えられるが、コストとして捉えるべきものは何か、また、当該コストをどのように把握するかについては本稿における検討対象とはしなかった。これらについても、行政評価を考えるうえで重要な課題となっており、今後の研究課題としたいと思う。

#### 【参考文献】

- 稲沢克祐（2012）『増補版 行政評価の導入と活用—予算・決算、総合計画—』イマジン出版  
 上山信一（1998）『「行政評価」の時代』NTT出版  
 上山信一（2002）『行政の経営改革—管理から経営へ—』第一法規  
 上山信一（2009）『自治体改革の突破口』日経BP社  
 岡本 清・廣本敏郎・尾畑 裕・挽 文子（2008）『管理会計（第2版）』中央経済社  
 小西砂千夫（2012）『公会計改革の財政学』日本評論社  
 桜井久勝（2014）『財務会計講義（第15版）』中央経済社  
 櫻井通晴（2012）『管理会計（第5版）』同文館出版  
 櫻井通晴、伊藤和憲編著（2007）『企業価値創造の管理会計』同文館出版  
 島田晴雄、三菱総合研究所（1999）『行政評価』東洋経済新報社  
 鈴木 豊・兼村高文（2010）『公会計講義』税務経理協会  
 隅田一豊編著（1999）『公会計改革の基軸』税務経理協会  
 総務省（2007）『地方公共団体における行政評価等の取組に関する調査研究報告書—測定のための指標を中心として—』  
 総務省（2011）『地方公共団体における行政評価の取組状況（平成22年10月1日現在）』  
 総務省（2014）『地方公共団体における行政評価の取組状況に関する調査結果（平成25年10月1日現在）』  
 高寄昇三（1999）『自治体の行政評価システム』学陽書房  
 中井 達（2005）『政策評価—費用便益分析から包絡分析法まで—』ミネルヴァ書房  
 廣本敏郎編著（2009）『自律的組織の経営システム—日本的経営の叡智』森山書店  
 松尾貴巳（2009）『自治体の業績管理システム』中央経済社  
 山谷清志（2006）『政策評価の実践とその課題—アカウンタビリティのジレンマ—』萌書房

---

33) 山谷（2006）、71頁。



18 地方自治体における行政評価の目的とその内容

山本 清（2001）『政府会計の改革—国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』中央経済社

山本 清（2013）『アカウンタビリティを考える—どうして「説明責任」になったのか』NTT出版